**Tribunal administratif**
**du Grand-Duché de Luxembourg**
**2e chambre**

Numéro 33652 du rôle
Inscrit le 22 novembre 2013

**Audience publique du 13 novembre 2014**

Recours formé par Monsieur .....,
contre un bulletin d'appel en garantie de l'administration des Contributions directes, sinon contre le silence du directeur de l'administration des Contributions directes suite à l'introduction d'une réclamation contre un bulletin d'appel en garantie
en matière d'appel en garantie

---

# JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 33652 du rôle et déposée le 22 novembre 2013 au greffe du tribunal administratif par Maître Ludovic Mathieu, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ....., demeurant à F-…., tendant à la réformation du bulletin d'appel en garantie de Monsieur ..... au titre de l'impôt sur les traitements et salaires dû par la société à responsabilité limitée ..... du 8 janvier 2013, sinon de la décision du silence du directeur de l'administration des Contributions directes suite à l'introduction de sa réclamation du 22 février 2013 contre ledit bulletin d'appel en garantie;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 6 février 2014;

Vu le mémoire en réplique déposée le 5 mars 2014 au greffe du tribunal administratif par Maître Ludovic Mathieu au nom et pour le compte de Monsieur ..... ;

Vu le mémoire en duplique du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 2 avril 2014;

Vu les pièces versées en cause et notamment les décisions critiquées ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Jessica Schneider, en remplacement de Maître Ludovic Mathieu, et Monsieur le délégué du gouvernement Sandro Laruccia en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 20 octobre 2014.

---

En date du 8 janvier 2013, le bureau d'imposition Esch-sur-Alzette de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par le « bureau d'imposition », émit un bulletin d'appel en garantie (*Haftungsbescheid*) en vertu du paragraphe 118 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « AO », à l'égard de Monsieur ..... en sa qualité de gérant de la société à responsabilité limitée ....., ci-après désignée par « la société .....», ledit bulletin déclarant Monsieur ..... co-débiteur solidaire d'un montant total de 6.616,90 euros au titre de l'impôt sur les traitements et salaires des années 2011 et 2012 incombant à la société ......

Par courrier de son mandataire du 21 février 2013, Monsieur ..... fit introduire une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « le directeur », à l'encontre dudit bulletin d'appel en garantie.

La réclamation du 21 février 2013 étant restée sans réponse de la part du directeur, Monsieur ....., par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 22 novembre 2013 a fait introduire un recours en réformation contre le bulletin d'appel en garantie au titre de l'impôt sur les traitements et salaires dû par la société .....du 8 janvier 2013, sinon contre la décision résultant du silence du directeur de l'administration des Contributions directes suite à l'introduction de sa réclamation du 21 février 2013 contre ledit bulletin d'appel en garantie

Conformément aux dispositions du paragraphe 119 AO, les personnes à l'encontre desquelles un bulletin d'appel en garantie a été émis bénéficient des mêmes voies de recours que celles ouvertes au contribuable. Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 AO, et de l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est uniquement compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre un bulletin d'impôt lorsqu'une réclamation au sens du paragraphe 228 AO ou une demande en application du paragraphe 131 AO a été introduite et qu'aucune décision directoriale définitive n'est intervenue dans le délai de six mois à partir de la demande.

Il ressort des éléments soumis à l'appréciation du tribunal que le demandeur a fait introduire le 21 février 2013 une réclamation contre le bulletin d'appel en garantie émis à son égard le 8 janvier 2013 et qu'au moment de l'introduction du recours contentieux, un délai de six mois s'était écoulé, sans qu'une décision directoriale ne soit intervenue quant à sa réclamation.

Il s'ensuit que le recours en réformation est irrecevable pour autant qu'il est dirigé contre le silence du directeur de l'administration des Contributions directes suite à l'introduction de sa réclamation le 21 février 2013 et qu'il est recevable pour autant qu'il est dirigé contre le bulletin d'appel en garantie du 8 janvier 2013 pour avoir été introduit dans les formes et délai prévus par la loi.

Quant au fond, le demandeur, gérant unique de la société .....déclarée en état de faillite par jugement rendu en date du 24 octobre 2012 par le tribunal d'arrondissement de Luxembourg, siégeant en matière commerciale, estime que le bulletin d'appel en garantie déféré du 8 janvier 2013 encourrait la réformation pour se limiter à constater un manquement du gérant de la société .....à une obligation fiscale découlant de l'article 136 (4) de la loi modifiée du 4 novembre 1967 sur l'impôt sur le revenu, ci-après désignée par « L.I.R. », ainsi que des paragraphes 103 et 106 AO sans caractériser une quelconque inexécution fautive des obligations pesant sur lui dans le cadre de l'exercice de son mandat social de gérant. Il conteste avoir commis la moindre faute dans l'exercice dudit mandat, mais affirme avoir agi avec la plus grande diligence pour avoir, face à des difficultés économiques jugées insurmontables, fait l'aveu de la faillite de la société ...... Le demandeur fait finalement valoir, dans le cadre de son mémoire en réplique, que les retenues d'impôt sur salaires n'auraient pas dû être effectuées et ne sauraient partant lui être imputées, au motif que les salaires relatifs aux retenues d'impôt litigieuses n'auraient pas été payés par la société ......

Selon le délégué du gouvernement, l'administration des Contributions directes aurait fait une saine appréciation de la situation du demandeur en se fondant sur l'article 136 L.I.R., ainsi que les paragraphes 103 et 106 AO et il conclut au rejet du recours.

En vertu des dispositions de l'article 136 (4) L.I.R., l'employeur est tenu de retenir et de verser l'impôt qui est dû sur les salaires et traitements de son personnel. Dans le cas d'une société,

cette obligation incombant aux employeurs est transmise aux représentants de celle-ci, conformément au paragraphe 103 AO, qui dispose que « *die gesetzlichen Vertreter juristischer Personen und solcher Personen, die geschäftsunfähig oder in der Geschäftsfähigkeit beschränkt sind, haben alle Pflichten zu erfüllen, die denen Personen, die sie vertreten, obliegen ; insbesondere haben sie dafür zu sorgen, dass die Steuern aus den Mitteln die sie verwalten, entrichtet werden. Für Zwangsgeldstrafen und Sicherungsgelder die gegen sie erkannt, und für Kosten von Zwangsmitteln die gegen sie festgesetzt werden, haften neben ihnen die von ihnen vertretenen Personen* ».

L'impôt sur les salaires est un impôt dû par le salarié qu'il incombe à l'employeur de retenir et de continuer pour compte du salarié à partir du moment où un salaire passible dudit impôt est effectivement payé au salarié, et non pas au moment où un tel salaire est dû à ce dernier. Il y a en effet lieu de relever que conformément à l'article 136, paragraphes 2 et 3, LIR, la retenue sur les rémunérations d'une occupation salariée est à opérer par l'employeur pour compte et à décharge du salarié et ce lors de chaque attribution de salaires.

Force est cependant au tribunal de constater, tel que cela ressort des pièces soumises à son examen et plus particulièrement des livres de paie de la société ....., que cette dernière a accompli les formalités comptables et fiscales relatives aux retenues litigieuses de l'impôt sur les salaires, conformément au règlement grand-ducal modifié du 27 décembre 1974 concernant la procédure de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions qui précise en ses articles 2, 3, 4, 8, alinéa 5, 13, 14 et 15 que chaque allocation de rémunération donne lieu à des inscriptions au compte de salaire ou de pension par l'employeur, que les fiches de retenue d'impôt comportant les extraits des comptes de salaires doivent être remises d'office par l'employeur au bureau compétent avant le 1er mars de l'année qui suit l'année d'imposition à laquelle le compte se rapporte et que l'employeur est tenu de déclarer l'impôt dans un délai légal précis, au vu des fiches de salaire à sa disposition, à savoir dans les 10 jours qui suivent la fin de la période de déclaration qui correspond, en fonction de la somme des retenues du mois, soit au mois, soit au trimestre, soit à l'année. Il suit des considérations qui précèdent qu'à partir du moment où la société .....a procédé, en tant qu'employeur, aux inscriptions nécessaires au compte de salaires et de pension, et a procédé aux déclarations y relatives auprès de l'administration des Contributions directes, celle-ci a pu, à bon droit, retenir que des salaires donnant lieu à des retenues d'impôt ont effectivement été payés par la société ....., de sorte que l'affirmation du demandeur quant à l'absence de paiement de salaires pendant l'année 2012 est contredite par les éléments objectifs du dossier et qu'il incombait à la société .....de retenir et de continuer pour compte du salarié les montants correspondants à l'impôt sur les salaires, étant encore rappelé que conformément à l'article 59 de la loi du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôts appartient au contribuable.

Il y a encore lieu de rappeler l'article 136, alinéa 4 L.I.R. en vertu duquel « *L'employeur est personnellement responsable de l'impôt retenu ainsi que de l'impôt qu'il aurait dû retenir, à moins que, dans ce dernier cas, il ne soit établi que le défaut ou l'insuffisance de retenue ne lui est pas imputable* (…) », ce qui ne saurait être retenu en l'espèce au regard des affirmations non-autrement circonstanciées du demandeur quant à l'existence de difficultés financières insurmontables, en l'absence d'une quelconque pièce probante y relative.

Il se dégage des considérations qui précèdent que la société .....était tenue d'opérer et de verser les retenues sur les rémunérations payées à son salarié.

Quant à la mise en œuvre de la responsabilité personnelle du non-paiement des impôts litigieux, il y a lieu de se référer plus particulièrement aux dispositions du paragraphe 109, (1) AO,

selon lesquelles : « *die Vertreter und die übrigen in den Paragraphen 103 bis 108 bezeichneten Personen haften insoweit persönlich neben dem Steuerpflichtigen, als durch schuldhafte Verletzung der ihnen in den Paragraphen 103 bis 108 auferlegten Pflichten Steueransprüche verkürzt oder Erstattung oder Vergütung zu Unrecht gewährt worden sind* ».

Il se dégage de ces dispositions légales que l'obligation imposée par le paragraphe 109, (1) AO constitue une obligation personnelle incombant aux représentants légaux du contribuable, en l'occurrence à son gérant, la société .....étant une société à responsabilité limitée.

Il se dégage encore de ces dispositions légales que le simple constat d'un manquement à une obligation fiscale découlant du paragraphe 103 AO précité n'est pas suffisant pour engager la responsabilité personnelle des dirigeants d'une société en application du paragraphe 109 (1) AO et pour voir émettre à leur encontre un bulletin d'appel en garantie, le législateur ayant en effet posé à cet égard l'exigence supplémentaire d'une inexécution fautive (« *schuldhafte Verletzung* ») des obligations du représentant de la société envers l'administration des Contributions directes.

Le paragraphe 7 (3) de la loi d'adaptation fiscale modifiée du 16 octobre 1934 maintenue en vigueur par l'arrêté grand-ducal du 26 octobre 1944, appelée « *Steueranpassungsgesetz* » (StAnpG), disposant par ailleurs que « *jeder Gesamtschuldner schuldet die ganze Leistung. Dem Finanzamt steht es frei an welchen Gesamtschuldner es sich halten will. Es kann die geschuldete Leistung von jedem Gesamtschuldner ganz oder zu einem Teil fordern »,* le pouvoir du bureau d'imposition d'engager une poursuite contre un tiers responsable, et, plus particulièrement, contre le représentant d'une société, ne relève pas d'une compétence liée, mais constitue un pouvoir d'appréciation dans son chef et ce à un double titre, d'abord en ce qui concerne l'envergure de l'appel en garantie en fonction du degré fautif du comportement de la personne visée, et, ensuite, en ce qui concerne le choix du ou des codébiteurs contre lesquels l'émission d'un bulletin d'appel en garantie est décidée, chaque fois compte tenu des circonstances particulières de l'espèce.

En l'espèce, le bureau d'imposition a décidé de mettre en œuvre la responsabilité personnelle du demandeur en sa qualité de gérant en titre de la société ..... en relevant à l'appui de sa décision l'omission dans son chef de verser à l'administration des Contributions directes les sommes retenues ou qui auraient dû l'être à titre d'impôt sur les salaires.

Il convient de prime abord de relever à cet égard que contrairement aux affirmations du demandeur, le bulletin d'appel en garantie ne pèche pas par un défaut d'indication des motifs concrets ayant amené l'administration des Contributions directes à engager la seule responsabilité du demandeur, le bulletin d'appel en garantie ayant en particulier souligné la qualité de gérant de la société ..... du demandeur depuis le 27 mai 2004 pouvant engager la société sous sa seule signature, tenu, conformément à l'article 136 (4) LIR, appliqué conjointement avec le paragraphe 103 AO, de veiller à la retenue, à la déclaration et au versement de la retenue d'impôt due sur les traitements et les salaires du personnel.

En avançant ces considérations à l'appui de sa décision, le directeur s'est livré à une appréciation effective et explicite des circonstances particulières susceptibles de fonder sa décision. Dès lors le moyen tiré de l'absence d'indication des motifs à la base de la décision déférée est à rejeter pour ne pas être fondé.

Quant au fond, force est de constater que le demandeur ne conteste ni l'existence ni la réalité de son mandat social tel qu'il ressort de la publication au Mémorial C numéro 761 du 23 juillet 2004.

Il s'ensuit que le demandeur doit être considéré comme ayant effectivement et factuellement été en charge de la gestion journalière de la société en tant que gérant disposant du pouvoir d'engager la société ..... sous sa seule signature. En tant que personne *de jure* et *de facto* en charge de la gestion journalière de la société ....., Monsieur ....., conformément au paragraphe 103 AO, était dès lors personnellement tenu pendant les périodes correspondant à l'exercice de cette fonction, à l'accomplissement de toutes les obligations fiscales incombant à la société ....., de sorte qu'il était obligé de retenir l'impôt sur les salaires, ainsi que de le verser au trésor public[1], de sorte que, à l'instar de ce qui a été retenu par le directeur, Monsieur ..... est personnellement responsable des insuffisances d'impôt qui sont la conséquence de son comportement fautif. Le fait pour l'employeur de redevoir un salaire sans effectuer, voire continuer les retenues qui s'imposent, s'analyse en un détournement des sommes en question au profit de la société, alors que cette partie du salaire est due à l'Etat non pas par l'employeur, mais par le salarié.

Force est encore de constater que le demandeur n'a de son côté pas utilement renversé les conclusions du directeur à cet égard, étant donné que les faits mis en avant par le demandeur pour se voir exonérer de sa responsabilité à savoir, d'une part, les difficultés financières rencontrées par la société ....., et, d'autre part, le fait que le demandeur a fait l'aveu de la faillite de la société ..... ne sauraient énerver concrètement les éléments relevés par l'administration des Contributions directes pour conclure au caractère fautif de son comportement en tant que gérant ayant effectivement exercé la gestion journalière de la société en question.

Il se dégage dès lors des développements qui précèdent que le recours est à rejeter comme étant non fondé, aucun autre moyen n'ayant été soulevé par le demandeur à l'encontre de la décision directoriale sous analyse.

**Par ces motifs,**

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

déclare irrecevable le recours tendant à la réformation de la décision résultant du silence du directeur de l'administration des Contributions directes suite à l'introduction de la réclamation du 21 février 2013 ;

reçoit en la forme le recours en réformation introduit contre le bulletin d'appel en garantie émis le 8 janvier 2013 ;

au fond, le déclare non justifié et en déboute ;

condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé par :

Françoise Eberhard, vice-président,

---

[1] Voir trib. adm. 13 janvier 2003, n° 14859, confirmé par arrêt du 6 mai 2003, n° 15989C, Pasicrisie adm. 2012, V° Impôts, n°315.

Paul Nourissier, juge,
Daniel Weber, juge,

et lu à l'audience publique du 13 novembre 2014 par le vice-président, en présence du greffier Monique Thill.

s. Monique Thill | s. Françoise Eberhard

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 14 novembre 2014
Le greffier du tribunal administratif